Hery, S.E., M.Si., CRP., RSA., CFRM.

AUDITING DAN ASURANS

Pemeriksaan Akuntansi Berbasis Standar Audit Internasional

INTEGRATED AND COMPREHENSIVE EDITION

AUDITING DAN ASURANS

INTEGRATED AND COMPREHENSIVE EDITION

Pemeriksaan Akuntansi
Berbasis Standar Audit Internasional

Hery, S.E., M.Si., CRP., RSA., CFRM

Penerbit PT Grasindo, Jakarta, 2017

AUDITING AND ASURANS
INTEGRATED AND COMPREHENSIVE EDITION
Hery, S.E., M.Si., CRP., RSA., CFRM.

ISBN 978-602-375-828-9

Editor: Adipramono
Penata isi & sampul: Gun

Diterbitkan pertama kali oleh Penerbit PT Grasindo, anggota Ikapi,
Jakarta, 2017

Dicetak oleh Percetakan PT Gramedia, Jakarta

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR

Bagian pertama dari buku ini memuat topik Audit Eksternal, yang meliputi pembahasan tentang konsep dasar pengauditan dan jasa asurans; standar audit dan laporan auditor independen; kode etik profesi akuntan publik; tujuan pengauditan dan asersi manajemen; tanggung jawab manajemen dan auditor; pendekatan siklus dalam mensegmentasi audit; bukti dan dokumentasi audit; perencanaan audit dan prosedur analitis; audit pengendalian internal; materialitas dan risiko audit; risiko kecurangan; strategi audit menyeluruh dan program audit; serta sampling audit untuk pengujian pengendalian dan pengujian substantif transaksi. Sedangkan pada bagian ke dua dari buku ini memuat topik mengenai Audit Internal.

Buku ini dapat dijadikan sebagai referensi bagi para mahasiswa S1 maupun S2 akuntansi, khususnya yang sedang mengambil mata kuliah Auditing. Buku ini diharapkan dapat membantu para pembaca dalam memahami aspek-aspek dasar pemeriksaan akuntansi yang dilakukan oleh para akuntan publik, serta memperoleh pemahaman tentang peran yang dijalankan oleh para auditor internal selaku konsultan strategis.

Jakarta, 2017

Hery, S.E., M.Si., CRP., RSA., CFRM.

BAB 1

PENGAUDITAN DAN JASA ASURANS

1.1 Jenis-Jenis Auditor

Auditor dapat dibedakan menjadi empat jenis, yaitu auditor pemerintah, auditor forensik, auditor internal, dan auditor eksternal. Berikut akan dijelaskan masing-masing jenis auditor tersebut.

1. Auditor Pemerintah

Auditor pemerintah adalah auditor yang bertugas melakukan audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah. Di Indonesia, audit ini dilakukan oleh Badan Pemeriksa Keuangan (BPK). BPK tidak tunduk kepada pemerintah sehingga diharapkan dapat melakukan audit secara independen. Hasil audit yang dilakukan BPK disampaikan kepada DPR RI sebagai alat kontrol atas pelaksanaan keuangan negara.

Selain BPK, ada juga Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) yang merupakan auditor internal atau satuan pengawasan intern pada BUMN/BUMD. Satuan pengawasan interen (SPI) ini bertanggung jawab atas penerapan prinsip tata kelola perusahaan yang baik (*Good Corporate Governance*) di BUMN/BUMD dalam rangka peningkatan efektivitas dan efisiensi penyelenggaraan pelayanan publik maupun pembangunan nasional.

Di Amerika Serikat, audit atas keuangan negara pada instansi-instansi pemerintah dilakukan oleh GAO (*General Accounting Office*). Auditor GAO berada di bawah arahan pengawas umum Amerika Serikat dan bertanggung jawab kepada kongres. Tugas utamanya adalah melakukan audit terhadap kegiatan, transaksi keuangan, dan rekening pemerintah federal. Mereka juga membantu kongres dengan melakukan audit khusus, survei, dan investigasi. Sebagian besar audit yang dilakukan oleh auditor GAO adalah audit ketaatan dan audit operasional.

2. Auditor Forensik

Profesi auditor forensik muncul seiring dengan perkembangan cabang khusus disiplin ilmu akuntansi, yaitu akuntansi forensik. Akuntansi forensik adalah suatu disiplin ilmu yang menggunakan keahlian auditing, akuntansi, dan investigasi untuk membantu penyelesaian sengketa keuangan dan pembuktian atas dugaan telah terjadinya tindakan *fraud* (kecurangan).

Dalam praktik, penegak hukum sering meminta bantuan auditor untuk memberikan jasa audit terkait pengungkapan atas suatu kejahatan kerah putih (*white collar crime*) dan memberikan pernyataan pendapat sebagai seorang ahli di pengadilan. Jasa audit khusus tersebut dinamakan sebagai audit investigasi, dan dalam perkembangannya lebih dikenal sebagai audit forensik mengingat subjeknya berhubungan dengan proses litigasi. Pelaksananya (orang yang melakukan audit investigasi) disebut sebagai auditor forensik.

Kejahatan kerah putih adalah suatu tindakan kecurangan yang dilakukan oleh seseorang yang bekerja pada sektor pemerintahan atau pun sektor swasta, yang memiliki posisi dan wewenang yang dapat mempengaruhi suatu kebijakan dan keputusan. Menurut *Federal Beureau Investigation* (FBI), kejahatan kerah putih adalah kejahatan yang dilakukan dengan berbohong, curang (melakukan manipulasi), termasuk tindakan pencurian, penyelewengan, serta penggelapan uang. Istilah ini muncul pada tahun 1939, dan sekarang identik dengan berbagai macam penipuan yang dilakukan oleh para profesional bisnis maupun oknum profesional yang bekerja di sektor pemerintahan.

Auditor forensik secara khusus dilatih untuk mendeteksi, menyelidiki, dan mencegah kecurangan serta kejahatan kerah putih. Beberapa contoh situasi di mana auditor forensik sering dilibatkan adalah dalam kasus merekonstruksi catatan akuntansi yang rusak sehubungan dengan klaim asuransi; menyelidiki aktivitas pencucian uang; dan menginvestigasi suatu tindakan penggelapan uang.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) adalah sebuah organisasi anti-fraud terbesar di dunia yang memberikan pendidikan dan pelatihan bagi para auditor forensik. ACFE (yang berpusat di Austin, Texas) menawarkan program sertifikasi bagi para individu yang memang tertarik untuk menjadi seorang pemeriksa kecurangan yang bersertifikat (CFE). Seorang individu yang tertarik untuk menjadi CFE harus lulus ujian CFE. Para CFE berasal dari berbagai latar belakang profesional, termasuk auditor, akuntan, penyidik kecurangan, spesialis pencegahan kerugian, pengacara, pendidik, maupun kriminolog. Auditor forensik ini bertugas mengumpulkan bukti dan membantu menyelidiki segala jenis kecurangan.

Di Indonesia, penyelenggaraan ujian untuk menjadi seorang auditor forensik yang bersertifikat difasilitasi oleh LSP-AF (Lembaga Sertifikasi Profesi Auditor Forensik). LSP-AF ini dirintis oleh tiga lembaga, yaitu BPKP, Kejaksaan Agung, dan Kepolisian RI. LSP-AF lahir dari keprihatinan dan kesamaan pandangan, sekaligus tekad bahwa korupsi merupakan musuh bersama sehingga untuk melawannya memerlukan sinergi dari banyak pihak, dan di antaranya adalah profesi auditor. Peran auditor dalam pengungkapan kasus korupsi semakin penting di tengah modus korupsi yang semakin canggih dalam transaksi ekonomi yang beragam dan semakin kompleks.

3. Auditor Internal

Auditor internal adalah auditor yang bekerja pada satu manajemen perusahaan sehingga berstatus sebagai karyawan dari perusahaan tersebut. Auditor internal merupakan bagian yang integral (tidak dapat dipisahkan) dari struktur organisasi perusahaan, di mana perannya adalah memberikan pengawasan serta penilaian secara terus menerus. Auditor internal memiliki kepentingan atas efektivitas pengendalian internal di satu perusahaan.

Ruang lingkup pekerjaan auditor internal sangat komprehensif. Auditor internal melayani organisasi dengan membantunya mencapai tujuan, memperbaiki efisiensi dan efektivitas jalannya kegiatan operasional perusahaan, serta mengevaluasi manajemen risiko dan pengendalian internal. Auditor internal menaruh perhatian pada seluruh aspek organisasi, baik finansial maupun nonfinansial. Auditor internal juga sangat fokus terhadap kemungkinan terjadinya peristiwa-peristiwa di masa yang akan datang sebagai hasil dari evaluasi pengendalian internal yang dilakukan secara terus menerus.

Pada perusahaan yang tergolong besar, jumlah staf auditor internal bisa mencapai puluhan bahkan ratusan orang. Mereka bertanggung jawab kepada direktur utama (pimpinan tertinggi), atau bisa juga melapor kepada komite audit yang dibentuk oleh dewan komisaris. Agar dapat melakukan tugasnya secara efektif, auditor internal dituntut untuk bersikap independen terhadap fungsi-fungsi lini dalam organisasi tempat ia bekerja. Namun pada kenyataannya, auditor internal sulit untuk bersikap independen terhadap manajemen perusahaan mengingat ia adalah pegawai dari perusahaan yang diauditnya.

Institute of Internal Auditors (IIA) merupakan organisasi pendukung profesi auditor internal. Misinya adalah menjadi asosiasi profesi terkemuka, yang didedikasikan bagi promosi dan perkembangan praktik audit internal di seluruh dunia. Institut Auditor Internal telah mengembangkan satu set standar yang harus ditaati oleh seluruh auditor internal, serta juga menyelenggarakan program ujian sertifikasi. Individu yang memenuhi persyaratan sertifikasi sebagaimana yang ditetapkan oleh IIA, termasuk lolos dalam seleksi ujian tertulis dapat dinobatkan sebagai auditor internal yang bersertifikat (*Certified Internal Auditor*). Untuk di Indonesia, pelatihan dan pendidikan di bidang audit internal diselenggarakan oleh Yayasan Pendidikan Internal Audit (YPIA). Mereka yang lolos dalam pelatihan dan ujian sertifikasi berhak menyandang sebutan sebagai *Qualified Internal Auditor* (QIA).

4. Auditor Eksternal

Auditor eksternal sering disebut sebagai auditor independen atau akuntan publik bersertifikat (*Certified Public Accountant*). Seorang auditor eksternal dapat bekerja sebagai pemilik dari sebuah Kantor Akuntan Publik (KAP) atau sebagai anggotanya. Beberapa auditor disebut "eksternal" atau "independen" karena mereka memang bukan merupakan karyawan dari entitas yang diaudit.

Auditor eksternal merupakan orang luar perusahaan (pihak yang independen), yang melakukan pemeriksaan untuk memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan klien. Laporan auditor eksternal berisi opini mengenai kewajaran laporan keuangan, selain itu juga berupa *management letter* yang berisi pemberitahuan kepada pihak manajemen klien mengenai kelemahan-kelemahan yang ada dalam sistem pengendalian intern beserta saran perbaikannya. Di samping audit finansial, mereka juga melakukan audit ketaatan, operasional, dan forensik untuk beberapa entitas.

Auditor eksternal melakukan pemeriksaan dengan berpedoman pada Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI). Pemeriksaan eksternal dilakukan secara acak (*sampling*) mengingat terbatasnya waktu dan *audit fee*. Pemeriksaan eksternal dipimpin oleh (penanggung jawabnya adalah) seorang akuntan

publik yang terdaftar dan mempunyai nomor register. Auditor eksternal hanya tertarik pada kesalahan-kesalahan yang material, yang dapat mempengaruhi kewajaran laporan keuangan klien.

1.2 Jasa Asurans

Asurans adalah sebuah jasa independen yang disediakan oleh para profesional dengan memberikan jaminan kualitas informasi bagi para pengambil keputusan. Jasa ini membantu meningkatkan keandalan (reliabilitas) dan relevansi informasi sebagai dasar dalam pengambilan keputusan.

Jasa asurans memiliki peranan penting dengan memberikan manfaat (*benefit*) serta nilai (*value*) bagi para penggunanya mengingat bahwa pemberi jaminan tersebut bersifat independen dan obyektif terhadap informasi yang diperiksanya. Jasa asurans ini dapat diberikan oleh akuntan publik atau pun para profesional lainnya.

Contoh jasa asurans yang selama ini telah diberikan oleh akuntan publik adalah asurans atas informasi yang terkandung dalam laporan keuangan historis klien. Jadi, pengauditan adalah bentuk khusus dari jasa asurans. Bahkan, akhir-akhir ini KAP juga semakin sering mendapatkan penugasan untuk memberikan jasa asurans lainnya seperti asurans atas informasi yang terkait dengan proyeksi (*forecast*) kondisi keuangan dan kinerja perusahaan di masa mendatang, dan sebagainya.

Sarbanes-Oxley Act melarang auditor eksternal dari menyediakan banyak bentuk asurans non-audit dan pekerjaan konsultasi untuk perusahaan publik yang juga merupakan klien audit laporan keuangan. Jasa asurans yang diberikan oleh KAP diatur, baik oleh standar atestasi maupun standar konsultasi

Tidak hanya akuntan publik, profesional lainnya juga dapat memberikan jasa asurans. Sebagai contoh, Yayasan Lembaga Konsumen Indonesia (sebagai organisasi masyarakat yang bersifat nirlaba dan independen) kerap kali melakukan pengujian atas berbagai macam produk dalam negeri yang digunakan oleh para konsumen serta melaporkan hasil pengujian tersebut kepada publik. Informasi yang diberikan dalam laporan hasil

kajian ini dimaksudkan agar para konsumen dapat mengambil keputusan secara bijak perihal mengkonsumsi suatu produk tertentu berdasarkan pada informasi yang akurat dan terpercaya. Laporan yang independen ini tentu saja dipandang lebih dapat dipercaya (oleh konsumen) dari pada informasi yang diberikan secara langsung oleh produsen.

Contoh jasa asurans lainnya adalah asurans yang diberikan oleh perusahaan pemeringkat efek. Dalam hal ini, perusahaan pemeringkat efek menyediakan informasi yang independen mengenai risiko dari sebuah obligasi (surat utang) yang diterbitkan oleh debitor. Informasi yang independen dan obyektif ini dapat dijadikan sebagai acuan bagi para kreditor dalam melakukan pengambilan keputusan investasi di pasar modal.

Jasa Atestasi

Salah satu jenis jasa asurans yang diberikan oleh KAP adalah jasa atestasi. Jasa atestasi adalah jenis jasa asurans yang dilakukan KAP dengan menerbitkan suatu pernyataan tertulis yang menyatakan kesimpulan tentang keandalan suatu laporan (misalnya laporan keuangan) yang dibuat oleh pihak lain. Ada tiga bentuk jasa atestasi, yaitu audit atas laporan keuangan historis, review atas laporan keuangan historis, dan jasa atestasi lainnya.

Audit atas laporan keuangan historis merupakan salah satu bentuk jasa atestasi yang diberikan KAP. Dalam pemberian jasanya, KAP menerbitkan laporan tertulis yang memuat suatu pernyataan pendapat mengenai apakah laporan keuangan klien telah disusun sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku. Audit atas laporan keuangan historis klien ini merupakan bentuk jasa asurans yang paling sering atau paling banyak dilakukan KAP dibandingkan dengan jasa asurans lainnya. Audit atas laporan keuangan historis berlaku di semua negara, terutama bagi perusahaan-perusahaan yang menjual sahamnya ke publik.

Pada saat perusahaan klien menyajikan informasi dalam bentuk laporan keuangan, maka sesungguhnya pada saat itu klien telah membuat suatu asersi (pernyataan) tentang kondisi keuangan maupun hasil kinerja operasionalnya. Para pengguna eksternal laporan keuangan tersebut (seperti kreditor dan investor) tentu saja tidak akan mempercayai begitu

saja informasi yang terkandung dalam sebuah laporan keuangan yang belum diaudit. Dalam rangka pengambilan keputusan ekonomi, para pengguna eksternal ini membutuhkan laporan keuangan yang telah diaudit oleh para akuntan publik. Hasil audit oleh KAP memberikan keyakinan kepada para pengguna eksternal mengenai keandalan informasi yang terkandung dalam sebuah laporan keuangan. Para pengguna eksternal laporan keuangan memandang bahwa informasi yang telah diaudit oleh KAP (secara profesional dan independen) akan lebih dapat dipercaya daripada informasi yang belum diaudit.

Review atas laporan keuangan historis merupakan bentuk lain dari jasa atestasi yang diberikan KAP. Untuk kepentingan kredit di bank (dalam rangka mendapatkan pinjaman dana), banyak perusahaan non-publik (perusahaan yang tidak menjual sahamnya di pasar modal) menginginkan asurans atas laporan keuangannya namun dengan biaya yang lebih murah. Audit atas laporan keuangan historis menghasilkan tingkat asurans yang tinggi, sedangkan review atas laporan keuangan historis menghasilkan asurans dengan tingkat moderat (rata-rata). Review atas laporan keuangan historis membutuhkan bukti yang lebih sedikit dan biaya yang lebih murah dibanding audit atas laporan keuangan.

Sehubungan dengan kebutuhan pemakai laporan akan jasa asurans yang independen dan obyektif, KAP juga dapat memberikan berbagai macam jasa atestasi lainnya yang merupakan perluasan dari audit atas laporan keuangan. Contoh jasa atestasi lainnya tersebut adalah: (a) asurans atas efektivitas pengendalian internal klien; (b) asurans atas laporan keuangan prospektif klien yang sering diperlukan sebagai syarat untuk memperoleh pinjaman dari bank; (c) asurans atas sifat dan kuantitas persediaan yang tersimpan di gudang klien sehingga klien dapat memperoleh pinjaman bank dengan jaminan persediaan; dan (d) asurans atas kepatuhan debitor terhadap ketentuan-ketentuan yang mengikat sehubungan dengan kontrak perjanjian utang, seperti kepatuhan untuk menjaga batas tingkat likuiditas minimum, dan sebagainya.

Jasa Asurans Lainnya

Kebanyakan jasa asurans lainnya yang diberikan oleh KAP bukanlah merupakan jasa atestasi. Jasa tersebut sekilas tampak sama (mirip) dengan jasa atestasi namun pada kenyataannya berbeda.

Persamaannya adalah terletak dalam hal independensi serta jaminan atas informasi yang akan dipakai oleh para pengambil keputusan. Dengan kata lain, bahwa jasa asurans lainnya ini diberikan oleh akuntan publik dalam kapasitasnya sebagai seorang auditor eksternal yang independen, di mana jasa yang diberikannya terkait dengan jaminan informasi. Namun, perbedaannya adalah bahwa jasa asurans lainnya ini diberikan akuntan publik dengan tidak disertai laporan tertulis sebagaimana yang ada dalam jasa atestasi. Dalam jasa asurans lainnya ini, jaminan diberikan atas keandalan dan relevansi informasi (baik informasi yang dinyatakan secara tertulis maupun tidak oleh pihak lain).

Jasa Bukan Asurans

KAP dapat juga memberikan berbagai jenis jasa lain yang pada umumnya bukan merupakan jasa asurans. Tiga contoh jenis jasa bukan asurans yang sering diberikan KAP adalah jasa kompilasi, jasa perpajakan, dan jasa konsultasi manajemen.

KAP dapat memberikan beberapa jasa akuntansi dan pembukuan untuk klien non publik dan non audit. Jenis jasa ini meliputi pembukuan dan penyusunan laporan keuangan. Ketika KAP menyediakan jasa akuntansi non audit yang berkaitan langsung dengan proses pelaporan keuangan perusahaan, maka jasa tersebut dikenal sebagai jasa kompilasi. Terkait dengan jasa perpajakan, banyak juga KAP yang memiliki departemen pajak untuk membantu klien menangani kewajiban pajak maupun perencanaan pajak.

Jasa konsultasi manajemen merupakan kegiatan konsultasi yang menyediakan saran dan bantuan mengenai organisasi entitas, personel, keuangan, operasi, sistem, atau kegiatan lainnya. Karena persyaratan independensi, KAP melakukan jasa konsultasi manajemen hanya untuk klien non publik dan non audit. Antara jasa konsultasi manajemen dan jasa asurans seringkali tampak tumpang-tindih, meskipun sesungguhnya berbeda. Tujuan utama dari jasa konsultasi manajemen adalah memberikan rekomendasi dan bantuan kepada manajemen, sedangkan tujuan utama dari jasa asurans adalah membantu meningkatkan kualitas (keandalan dan relevansi) informasi sebagai dasar dalam pengambilan keputusan. Meskipun kualitas informasi juga seringkali merupakan kriteria penting dalam jasa konsultasi manajemen, namun kriteria ini bukanlah

tujuan utama dari penugasan konsultasi. Jasa konsultasi manajemen akan menjadi tumpang-tindih dengan jasa asurans apabila perbaikan atau peningkatan kualitas informasi bagi para pengambil keputusan menjadi tujuan utama.

1.3 Definisi dan Jenis Pengauditan

Definisi Pengauditan

Pengauditan (*auditing*) didefinisikan sebagai suatu proses yang sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi (secara obyektif) bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian ekonomi, dalam rangka menentukan tingkat kepatuhan antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Berdasarkan definisi di atas, ada lima komponen utama pengauditan yaitu:

1. *Proses yang sistematis*

   Perencanaan audit dan perumusan strategi audit merupakan bagian penting dalam proses audit. Secara sistematis, pemilihan dan penilaian bukti audit harus berhubungan langsung dengan perencanaan, strategi, dan tujuan audit. Keterkaitan antara bukti audit dengan tujuan audit mengharuskan auditor untuk membuat banyak keputusan di dalam perencanaan dan pelaksanaan audit.

2. *Memperoleh dan mengevaluasi bukti secara obyektif*

   Kegiatan mendapatkan dan mengevaluasi bukti merupakan hal yang paling utama dalam pengauditan. Dengan kata lain, semua audit akan berpusat pada proses memperoleh dan mengevaluasi bukti. Sebagai contoh, dalam melakukan audit atas persediaan, auditor biasanya akan memeriksa kontrak-kontrak pembelian beserta fakturnya (tagihan pembayaran dari pemasok) untuk memastikan bahwa klien benar-benar memiliki persediaan tersebut, lalu menghitung fisik persediaan untuk menentukan bahwa persediaan benar-benar ada dan cocok dengan nilai persediaan yang dilaporkan dalam laporan posisi keuangan.

Bukti yang diperoleh juga harus dievaluasi untuk menentukan apakan suatu asersi (pernyataan manajemen klien) telah sesuai dengan kriteria atau standar yang berlaku. Sebagai contoh, asersi bahwa persediaan telah dinilai secara tepat berdasarkan harga terendah antara biaya dengan harga pasar (*lower of cost or market*) menuntut auditor untuk memahami dan mengevaluasi metode tersebut apakah benar-benar telah sesuai dengan kriteria atau standar yang ada. Di dalam akuntansi, metode harga terendah antara biaya dengan harga pasar merupakan metode penilaian persediaan selain harga perolehan (*other than cost*).

Berdasarkan definisi pengauditan di atas juga dinyatakan bahwa proses mendapatkan dan mengevaluasi bukti harus dilaksanakan secara obyektif. Hal ini berarti bahwa dalam memilih dan mengevaluasi bukti, auditor dituntut untuk mempertahankan sikap independensi (tidak memihak).

3. *Asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian ekonomi*

   Yang menjadi subyek dari dilakukannya audit atas laporan keuangan historis adalah asersi atau pernyataan-pernyataan yang dibuat manajemen klien terkait laporan keuangan. Pada saat seorang auditor melakukan audit atas laporan keuangan historis klien, maka ia harus memahami asersi-asersi yang melekat pada setiap hal atau pos yang dilaporkan dalam laporan keuangan tersebut.

   Sebagai contoh, dalam laporan posisi keuangan klien tertulis nilai persediaan sebesar Rp856.900.000. Berikut adalah asersi-asersi yang melekat dalam pos persediaan tersebut:

   - Persediaan benar-benar ada secara fisik.
   - Persediaan dimiliki untuk dijual dan atau digunakan dalam kegiatan operasional (produksi) perusahaan.
   - Meliputi seluruh persediaan yang dimiliki perusahaan, termasuk bahan mentah, barang dalam proses, dan barang jadi.
   - Merupakan harga terendah antara biaya dengan harga pasar (sebagaimana yang diatur dalam standar akuntansi yang berlaku).
   - Telah diklasifikasi secara tepat dalam laporan posisi keuangan dan diungkapkan secara memadai dalam catatan atas laporan keuangan.

Asersi di atas dibuat oleh manajemen klien selaku penyusun laporan keuangan dan bukan merupakan asersi dari auditor. Setelah selesai melakukan audit, auditor selanjutnya akan memberikan pendapat (opini) mengenai kewajaran atas laporan keuangan yang telah disusun oleh manajemen perusahaan klien.

4. *Tingkat kepatuhan antara asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan*

   Audit dilakukan auditor untuk menilai seberapa jauh asersi manajemen telah sesuai dengan standar atau kriteria yang telah ditetapkan. Penilaian ini selanjutnya akan digunakan auditor dalam merumuskan suatu pendapat (opini). Dalam audit atas laporan keuangan klien, kriteria yang digunakan untuk mengukur tingkat kepatuhan adalah kerangka pelaporan keuangan (standar akuntansi) yang berlaku.

   Sebagai contoh (dalam audit atas persediaan), kriteria yang digunakan adalah kerangka pelaporan keuangan yang berlaku untuk persediaan, yang mensyaratkan bahwa persediaan harus benar-benar ada secara fisik dan dimiliki perusahaan. Apabila asersi-asersi tersebut telah sesuai dengan kerangka pelaporan keuangan yang berlaku, maka auditor akan menyimpulkan bahwa telah terdapat kepatuhan sepenuhnya antara asersi-asersi dengan kriteria yang telah ditetapkan.

5. *Mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan*

   Produk akhir dari serangkaian aktivitas audit adalah laporan yang berisi informasi bagi para penggunanya mengenai tingkat kepatuhan antara asersi yang dibuat manajemen klien dengan kriteria tertentu sebagai dasar penilaian. Dengan laporan tersebut, auditor mengkomunikasikan pendapatnya atau hasil evaluasinya kepada pihak-pihak yang berkepentingan.

Jenis Pengauditan

Audit pada umumnya dapat dikelompokkan menjadi lima jenis, yaitu audit laporan keuangan, audit pengendalian internal, audit ketaatan, audit operasional, dan audit forensik. Berikut adalah penjelasan atas masing-masing dari kelima jenis audit tersebut.

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan klien secara keseluruhan telah sesuai dengan standar akuntansi yang berlaku. Laporan keuangan yang diaudit biasanya meliputi laporan posisi keuangan, laporan laba rugi komprehensif, laporan perubahan ekuitas, dan laporan arus kas, termasuk ringkasan kebijakan akuntansi dan informasi penjelasan lainnya.

Audit pengendalian internal dilakukan untuk memberikan pendapat mengenai efektivitas pengendalian internal yang diterapkan klien. Karena tujuan dan tugas yang ada dalam melaksanakan audit pengendalian internal dan audit laporan keuangan saling terkait, maka standar audit untuk perusahaan publik mengharuskan audit terpadu atas pengendalian internal dan laporan keuangan.

Audit ketaatan dilakukan untuk menentukan sejauh mana aturan, kebijakan, hukum, perjanjian, atau peraturan pemerintah telah ditaati oleh entitas yang diaudit. Sebagai contoh, auditor memeriksa perjanjian yang dibuat dengan bankir atau pemberi pinjaman lainnya untuk memastikn bahwa perusahaan telah mematuhi seluruh persyaratan yang telah ditetapkan dalam perjanjian utang. Contoh lain adalah pemeriksaan pengembalian pajak dalam rangka mematuhi undang-undang pajak.

Audit operasional dilakukan untuk mereview (secara sistematis) sebagian atau seluruh kegiatan organisasi dalam rangka mengevaluasi apakah sumber daya yang tersedia telah digunakan secara efektif dan efisien. Hasil akhir dari audit operasional adalah berupa rekomendasi kepada manajemen terkait perbaikan operasi. Jenis audit ini sering juga disebut sebagai audit kinerja atau audit manajemen.

Audit forensik dilakukan untuk mendeteksi atau mencegah aktivitas kecurangan. Penggunaan auditor untuk melakukan audit forensik telah meningkat secara signifikan dalam beberapa tahun terakhir. Beberapa contoh di mana audit forensik mungkin dilakukan adalah meliputi pemeriksaan dalam hal terjadinya kecurangan bisnis (atau penipuan oleh karyawan), penyidikan pidana, perselisihan antara pemegang saham dan manajemen, serta lain sebagainya.

1.4 Standar Profesional Akuntan Publik

Standar profesional pemeriksa akuntansi yang berlaku di Indonesia telah berkali-kali mengalami perubahan sejalan dengan perkembangan yang terjadi dalam dunia pengauditan dan profesi akuntan. Pada tahun 1973, standar tersebut pertama kalinya disusun oleh komite Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) yang diberi nama Norma Pemeriksaan Akuntan. Standar ini lebih fokus pada jasa audit atas laporan keuangan historis.

Perubahan pesat yang terjadi dalam lingkungan bisnis di awal tahun '90 an menuntut profesi akuntan publik untuk memperluas dan meningkatkan mutu jasanya. Hal tersebut ditanggapi IAI dengan mengambil dua keputusan penting, yaitu: (1) mengubah nama Komite Norma Pemeriksaan Akuntan menjadi Dewan Standar Profesional Akuntan Publik; dan (2) mengubah Norma Pemeriksaan Akuntan menjadi Standar Profesional Akuntan Publik.

Pada tanggal 1 Agustus 1994 lahirlah Standar Profesional Akuntan Publik pertama yang terdiri dari:

1. Standar Audit
2. Standar Atestasi
3. Standar Jasa Akuntansi dan Review
4. Pedoman Audit Industri Khusus

Masing-masing standar di atas dirinci dalam bentuk pernyataan standar yang disebut Pernyataan Standar Audit (PSA), Pernyataan Standar Atestasi (PSAT), dan Pernyataan Standar Jasa Akuntansi dan Review (PSAR). Standar tersebut sebagian besar mengadopsi standar yang berlaku di Amerika Serikat (yaitu *Generally Accepted Auditing Standards*) sebagaimana yang ditetapkan oleh *The Auditing Standard Board* (ASB), sebuah badan penyusun standar yang berada di bawah *The American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).

Hingga tahun 2007, para akuntan Indonesia (baik akuntan publik maupun non-akuntan publik) berhimpun dalam wadah tunggal organisasi profesi Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). Sejak terbentuknya Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI) pada tanggal 24 Mei 2007, para akuntan publik secara

otomatis menjadi anggota IAPI, walaupun mereka juga bisa tetap menjadi anggota IAI yang sudah berdiri sejak tanggal 23 Desember 1957. IAPI merupakan organisasi akuntan publik yang independen, yang diharapkan mampu secara mandiri untuk mengembangkan profesi akuntan publik di Indonesia. IAPI juga merupakan anggota IFAC (*International Federation of Accountants*), yaitu organisasi profesi akuntan dunia. Sebagai anggota IFAC, IAPI memiliki komitmen untuk melaksanakan semua standar internasional yang ditetapkan dalam rangka penguatan kualitas profesi akuntan publik di Indonesia.

Sejalan dengan era globalisasi dan komitmennya sebagai anggota IFAC, IAPI berketetapan untuk mengimplementasikan *International Standards on Auditing* (ISA) yang diterbitkan oleh *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) sebagai standar audit yang baru. Langkah awal yang dilakukan IAPI adalah dengan menerjemahkan ISA ke dalam bahasa Indonesia dan diberi judul Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP). Terhitung mulai tanggal 1 Januari 2013, Indonesia secara resmi mengadopsi ISA.

1.5 Pengauditan dan Akuntansi

Berdasarkan definisi pengauditan yang telah dibahas pada bagian sebelumnya, tampak bahwa tidak selalu terdapat hubungan antara pengauditan dengan akuntansi. Sesungguhnya, segala macam informasi yang bisa dikuantifikasi dan diverifikasi adalah dapat diaudit sepanjang terdapat kesepakatan antara auditor dengan pihak yang diaudit mengenai kriteria yang akan digunakan sebagai dasar untuk menyatakan tingkat kepatuhan (kesesuaian). Sebagai contoh, auditor bisa saja diminta untuk mengaudit keefektifan dari sebuah perusahaan penerbangan. Kriteria yang biasanya disepakati untuk mengukur tingkat efektivitas di perusahaan penerbangan adalah dapat berupa kecepatan, akselerasi, kecepatan jelajah pada ketinggian tertentu, dan sebagainya. Kriteria-kriteria tersebut jelas bukanlah merupakan data akuntansi.

Namun, pada sebagian besar audit (terutama dalam audit laporan keuangan) terdapat hubungan yang erat antara pengauditan dengan akuntansi. Hal ini karena bahwa subyek audit atas laporan keuangan adalah berupa data akuntansi, yang terdapat dalam buku dan catatan